FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JÁN MAZÁK

föredraget den 26 april 2007 [1]

1. Syftet med förevarande förfarande för förhandsavgörande är i huvudsak att fastställa huruvida en sådan nationell lagstiftning som den franska lagstiftningen om en skatt på tre procent av marknadsvärdet på fast egendom (nedan kallad den omtvistade skatten) är förenlig med gemenskapsrätten, i synnerhet EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital, och avgöra vissa andra tolkningsfrågor som uppkommer i samband därmed.

2. Utländska juridiska personer har enligt den inhemska lagstiftningen rätt till undantag från skatten på tre procent endast under förutsättning att ett avtal har slutits mellan Frankrike och det land i vilket den ifrågavarande juridiska personen har platsen för sin verkliga ledning, och att detta avtal innehåller en bestämmelse om administrativt bistånd eller icke-diskriminering med avseende på skattefrågor. [2] Det uttalade syftet med den nationella lagstiftningen är att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande avseende förmögenhetsskatt som tas ut i Frankrike ("impôt de solidarité sur la fortune").

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

3. I artikel 1 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område [3] (nedan kallat direktiv 77/799 eller direktivet) föreskrivs följande:

"Allmänna bestämmelser

1. I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som

1 — Originalspråk: engelska.

2 — I de ifrågavarande bestämmelserna används begreppen "säte" och "platsen för verklig ledning". Inte minst av de förklaringar som den franska regeringen lämnade vid förhandlingen framgår att dessa begrepp kan användas synonymt i förevarande förfarande.

3 — EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64.

kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital.

2. Som skatter på inkomst och kapital skall betraktas, oberoende av på vilket sätt de tas ut, alla skatter som läggs på sammanlagd inkomst, på sammanlagt kapital, eller på delar av inkomst eller av kapital, däribland skatter på vinster från försäljning av lös eller fast egendom, skatter på de lönebelopp som betalats av företag, liksom också skatter på kapitalvinster.

3. De skatter som avses i punkt 2 är för närvarande särskilt följande: i Frankrike: Impôt sur le revenu, Impôt sur les sociétés, Taxe professionnelle, Taxe foncière sur les propriétés bâties, Taxe foncière sur les propriétés non bâties. ...

4. Punkt 1 skall även tillämpas på andra likadana eller liknande skatter som tillkommer senare, vare sig de gäller utöver eller i stället för de skatter som är förtecknade i punkt 3. Medlemsstaternas behöriga myndigheter skall underrätta varandra och kommissionen om när sådana skatter träder i kraft.

..."

4. I artikel 8 i direktiv 77/799 föreskrivs följande:

"Begränsningar för informationsutbytet

1. Detta direktiv skall inte innebära någon förpliktelse att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna vore förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att insamla eller använda uppgifterna för sina egna ändamål.

2. Tillhandahållande av uppgifter får vägras då det skulle leda till röjande av affärshemlighet, industriell hemlighet, yrkeshemlighet eller handelsprocess, eller av uppgifter vars röjande skulle strida mot allmänna grundsatser.

3. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får vägra att tillhandahålla information då staten i fråga av praktiska eller juridiska skäl är förhindrad att lämna motsvarande uppgifter."

5. I artikel 11 i direktiv 77/799 föreskrivs följande:

"Tillämpligheten av bestämmelser om biträde med större räckvidd

Ovanstående bestämmelser får inte hindra fullgörandet av de mera vittgående skyldigheter att utbyta information som skulle kunna följa av andra rättsakter."

B — *Nationell lagstiftning*

1. 1. Skatten om tre procent på fast egendom som ägs av juridiska personer

6. Enligt artikel 990 D första stycket i Code général des impôts (den franska allmänna skattebalken) (nedan kallad CGI) är juridiska personer som, direkt eller genom mellanman, äger en eller flera egendomar i Frankrike eller är innehavare av sakrätter avseende sådana egendomar skyldiga att betala en årlig skatt på tre procent av marknadsvärdet på dessa egendomar eller rättigheter.

7. Denna skatt är tillämplig på alla juridiska personer, inbegripet bolag, stiftelser och associationer, men bolag i vilka aktierna är föremål för handel på en reglerad marknad är undantagna. [4]

8. Skatten tas ut på fast egendom och skall erläggas av den som äger egendomen per den 1 januari beskattningsåret.

9. Undantag från denna skatteplikt föreskrivs i artikel 990 E i CGI enligt följande:

"... 2. Den skatt som avses i artikel 990 D är inte tillämplig på juridiska personer som har sitt säte i ett land eller inom ett territorium som har slutit ett avtal med Frankrike om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt och som därför senast den 15 maj varje år, på den plats som fastställs i den förordning som anges i artikel 990 F, lämnar deklaration avseende den fasta egendom som den juridiska personen var innehavare av den

4 — För det sistnämnda undantaget, se artikel 990 E punkt 4 CGI.

1 januari med uppgift om den fasta egendomens läge, karaktär och värde, namn och adress på den juridiska personens aktieägare vid nämnda tidpunkt liksom antal aktier eller andelar som innehas av var och en av dessa.

3. Artikel 990 D är inte tillämplig på juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike och inte heller på andra juridiska personer som till följd av avtal inte får beskattas hårdare under förutsättning att de varje år, beträffande den fasta egendom som den juridiska personen var innehavare av den 1 januari, meddelar eller åtar sig och iakttar förpliktelsen att på begäran av skattemyndigheten meddela den fasta egendomens läge och karaktär, namn och adress till den juridiska personens aktieägare, bolagsmän eller andra delägare, antal aktier, andelar eller andra rättigheter som innehas av var och en av dessa samt uppgifter som styrker deras skatterättsliga hemvist ... ."

10. Enligt artikel 990 E första stycket gäller ett undantag även för juridiska personer vars fasta egendom i Frankrike utgör mindre än 50 procent av deras totala tillgångar i Frankrike (det vill säga bolag som inte är så kallade sociétés à prépondérance immobilière). [5]

5 — Fast egendom som den juridiska personen äger i kommersiellt syfte, med undantag av handel med fastigheter, tas inte med vid beräkningen av tröskelvärdet om 50 procent.

2. Förmögenhetsskatt (impôt de solidarité sur la fortune) [6]

11. Enligt handlingarna i målet och den franska regeringens yttranden, är syftet med den skatt som föreskrivs i den nationella lagstiftningen att säkerställa en effektiv skattekontroll och hindra skatteflykt och skatteundandragande avseende förmögenhetsskatt.

12. Begreppet förmögenhetsskatt är känt för domstolen som har beskrivit denna skatt som en direkt skatt som, i likhet med inkomstskatt, baseras på den skattskyldiges skatteförmåga. Domstolen har även uttalat att förmögenhetsskatten ofta anses utgöra ett komplement till inkomstskatten, särskilt i fråga om kapital. [7]

13. De relevanta bestämmelserna om förmögenhetsskatt är artikel 885 A och följande artiklar i CGI. Det rör sig om en årlig skatt som tas ut av fysiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike (per den 1 januari beskattningsåret), under förutsättning att värdet på deras egendom överstiger

6 — Se i detta hänseende Mémento pratique Francis Lefebvre, 2006, s. 989 och följande sidor, och Lamy fiscal, 2006, vol 2, s. 1255 och följande sidor.

7 — Se domstolens dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 4 och följande punkter, och av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D. (REG 2005, s. I-5821), punkt 32.

ett visst tröskelvärde (750 000 euro år 2006). Skatten tas ut enligt en progressiv skala som tillämpas på den del av egendomen som överstiger tröskelvärdet. Vad gäller skattens geografiska tillämpningsområde, tas den ut avseende de berörda individernas sammanlagda egendom, inbegripet egendom som är belägen i utlandet (såvida inte något annat följer av dubbelbeskattningsavtal). Personer som har sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike (det vill säga i landet ej hemmahörande personer) är endast skattskyldiga för förmögenhetsskatt avseende fast egendom som är belägen i Frankrike, under förutsättning att värdet av denna egendom överstiger tröskelvärdet. [8]

14. Återigen kan något annat följa av ett dubbelbeskattningsavtal, särskilt genom en uppdelning av beskattningsbefogenheterna mellan de två berörda staterna. Vidare är investeringar undantagna från skatteplikt för i landet ej hemmahörande personer, men inte när de är relaterade till fast egendom (till exempel aktier i bolag vars verksamhet avser fast egendom ["sociétés à prépondérance immobilière"]).

15. All egendom som ägs av enskilda personer är, såvida den inte omfattas av ett i lag uttryckt undantag, skattepliktig, inbegripet fast egendom (mark, hus, lägenheter), personbolag, obligationer och aktier, fordringar, bilar, guld och valuta. Fast egendom skall värderas till sitt marknadsvärde, det vill säga det pris som egendomen hade kunnat säljas till vid årets början.

8 — Se för ett liknande system till exempel den nederländska förmögenhetsskatten: I landet ej hemmahörande personer beskattas endast i begränsad omfattning för sin förmögenhet, det vill säga bara för den del av förmögenheten som är belägen i Nederländerna (domen i målet D. (ovan fotnot 7), punkt 21).

C — *Internationell lagstiftning*

16. I artikel 21.1 i avtalet mellan Frankrike och Storhertigdömet Luxemburg av den 1 april 1958 för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser om ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet) föreskrivs att medborgare, bolag eller koncerner i en av de avtalsslutande staterna inte i den andra staten skall påföras högre skatter än de som påförs medborgare, bolag eller koncerner i den senare staten.

17. Enligt artikel 22.1 i dubbelbeskattningsavtalet kan de högsta förvaltningsmyndigheterna i de två staterna, i syfte att uppnå en korrekt tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet, på begäran utbyta sådan information som enligt skattelagstiftningen i de två staterna kan erhållas genom gällande förvaltningspraxis.

18. De två staterna har, genom skriftväxling den 8 september 1970, beslutat att holdingbolag, enligt definition i luxemburgsk lag om sådana bolag (med avseende på detta förfarande lag av den 31 juli 1929 och lagdekret av den 27 december 1937), och all inkomst som en person som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike erhåller från sådana bolag samt varje intresse som en sådan person kan ha i sådana bolag inte skall omfattas av dubbelbeskattningsavtalet.

II — Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågor

19. Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (nedan kallat Elisa) är ett holdingbolag bildat enligt luxemburgsk rätt, enligt lagen av den 31 juli 1929 om beskattning av holdingbolag.

20. Enligt beslutet om hänskjutande äger Elisa indirekt fast egendom i Frankrike och omfattas därför av bestämmelserna i artikel 990 D CGI om skatt på marknadsvärdet på fast egendom i Frankrike som ägs av juridiska personer.

21. I beslutet om hänskjutande anges vidare att Elisa har lämnat de i lag föreskrivna inkomstdeklarationerna, men inte betalat motsvarande skattebelopp. Efter det att skattesanktioner meddelats den 18 december 1997, drev skattemyndigheterna in dessa skattesanktioner den 10 juni 1998. Efter Elisas begäran om omprövning, vilken inte föranledde någon ändring, överklagade bolaget omprövningsbesluten till Tribunal de grande instance i Paris, med yrkande om att den omtvistade skatten skulle undanröjas.

22. Efter att såväl Tribunal de grande instance som Cour d'Appel de Paris ogillat Elisas talan i domar enligt vilka Elisa inte uppfyllde kraven i artikel 990 E punkterna 2 och 3 CGI, där det föreskrivs undantag från den omtvistade skatten, överklagade Elisa målet till Cour de Cassation.

23. Cour de Cassation har, genom beslut av den 13 december 2005 som inkom till domstolens kansli den 19 december 2005, beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör artikel 52 och följande artiklar och artikel 73b och följande artiklar i EG-fördraget hinder för en sådan lagstiftning som bestämmelserna i artikel 990 D och följande artiklar i Code général des impôts, vilka innebär att en juridisk person som har platsen för sin

verkliga ledning i Frankrike har rätt till undantag från skatteplikt avseende skatt på marknadsvärdet på fast egendom som den äger i Frankrike, medan juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i ett annat land, även om landet är en medlemsstat i Europeiska unionen, endast har rätt till ett sådant undantag under förutsättning att Frankrike och den staten har slutit ett avtal om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt eller att den juridiska personen, enligt ett avtal som innehåller en bestämmelse om ickediskriminering på grund av nationalitet, inte får beskattas hårdare än juridiska personer som har sitt faktiska säte i Frankrike?

2) Utgör en sådan skatt som den omtvistade en skatt på kapital i den mening som avses i artikel 1 i rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning?

3) Om svaret är jakande, är då de skyldigheter i fråga om ömsesidigt bistånd på skatteområdet som medlemsstaterna har enligt det ovannämnda direktivet av den 19 december 1977 till hinder för att medlemsstaterna, med tillämpning av ett bilateralt avtal om administrativt bistånd på skatteområdet, uppfyller skyldigheter av samma slag och därvid utesluter en kategori skattskyldiga personer, såsom luxemburgska holdingbolag?

4) Innebär artiklarna 52 och följande artiklar och artikel 73b och följande artiklar i EG-fördraget att en medlemsstat som har ingått ett avtal med ett annat land, oberoende av om detta land är medlem i Europeiska unionen, som innehåller en bestämmelse om ickediskriminering på skatteområdet, är skyldig att bevilja en juridisk person som har platsen för sin verkliga ledning i en annan medlemsstat samma fördelar som dem som föreskrivs i bestämmelsen när den juridiska personen äger en eller flera fastigheter i den förstnämnda medlemsstaten, även om den sistnämnda medlemsstaten inte är knuten till den förstnämnda medlemsstaten genom en likvärdig bestämmelse?"

III — Förfarandet vid domstolen

24. Skriftliga yttranden har givits in, i enlighet med artikel 20 i domstolens stadga, av Elisa, kommissionen och den nederländska, den franska, den grekiska och den italienska regeringen.

25. Förhandling har hållits den 24 januari 2007, under vilken såväl Elisas representanter som ombud för den franska, den grekiska och den nederländska regeringen samt för Förenade kungarikets regering framförde sina muntliga yttranden.

IV — Inledande anmärkningar

A — *Den ordning i vilken tolkningsfrågorna kommer att besvaras*

26. Det kan för förståelsen av innehållet i och ordningen på de frågor som Cour de Cassation har ställt, vara värdefullt att påpeka att den franska skattemyndigheten och underrätterna har fastställt att villkoren i artikel 990 D och E inte var uppfyllda. De ansåg i detta hänseende att direktiv 77/799 inte var relevant, särskilt på grund av förekomsten av ett avtal om administrativt bistånd mellan Frankrike och Luxemburg, enligt vilket holdingbolag som undantas från skatteplikt enligt lagen från 1929 (nedan kallade 1929-holdingbolag) uttryckligen undantas från dess tillämpningsområde.

27. Mot bakgrund härav har Cour de Cassation önskat få klarhet i huruvida fördragets bestämmelser angående etableringsrätt (artikel 43 EG och följande artiklar) och fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG och följande artiklar) utgör hinder för att en medlemsstat upprätthåller en skatt på marknadsvärdet på en fast egendom från vilken juridiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike är undantagna, medan undantag för juridiska personer som har sitt hemvist i en annan medlemsstat förutsätter ett bilateralt avtal som innehåller antingen en bestämmelse om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt, eller en bestämmelse om icke-diskriminering på grund av nationalitet enligt vilken i landet ej hemmahörande juridiska personer inte får beskattas hårdare än juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike.

28. Syftet med den andra och den tredje frågan är att utverka ett klargörande av huruvida en bestämmelse om administrativt bistånd för bekämpning av skatteflykt och undandragande av skatt är tillämplig i förevarande fall. I såväl direktiv 77/799 som dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Luxemburg finns bestämmelser om administrativt bistånd.

29. Eftersom den franska regeringen, för att rättfärdiga den omtvistade skatten, har påpekat att vederbörligt administrativt bistånd mellan Frankrike och Luxemburg saknas när det gäller 1929-holdingbolag, är det lämpligt att klargöra frågan huruvida ett administrativt samarbetsinstrument skall tillämpas – antingen i form av direktiv 77/799 eller av dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Luxemburg – innan den mer allmänna

frågan om huruvida den omtvistade skattemekanismen är förenlig med de grundläggande friheterna besvaras. Följaktligen skall den andra och den tredje frågan undersökas före den första frågan.

V — Den andra frågan

30. Cour de Cassation har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida den omtvistade skatten omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 77/799 såsom detta definieras i artikel 1 däri.

A — *Parternas argument*

31. Enligt Elisa, den grekiska regeringen och kommissionen omfattas den omtvistade skatten av tillämpningsområdet för direktiv 77/799.

32. Den franska regeringen är av motsatt uppfattning. Den har gjort gällande att skatten inte nämns i artikel 1.3 i direktivet såsom ingående bland de nationella skatter som omfattas av direktivets materiella tillämpningsområde. Vidare påförs den juridiska personer och inte fysiska personer avseende den fasta egendom som de äger. Slutligen är syftet med den att förhindra skatteflykt och undandragande av skatt och inte att beskatta kapital i syfte att öka statens skatteintäkter.

B — *Rättslig bedömning*

33. Som bakgrund kan det vara lämpligt att påpeka att direktiv 77/799 om ömsesidigt bistånd på direktbeskattningens område antogs i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt. [9] I direktivet föreskrivs en mekanism för förstärkt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter och utbyte av information som gör det möjligt att korrekt fastställa skatt på inkomst och kapital. [10]

34. Enligt artikel 1.1 i direktivet skall det utbyte av information som avses i direktivet vara det som avser "skatter på inkomst och kapital". I artikel 1.2 i direktivet föreskrivs att som skatter på inkomst och kapital skall betraktas "oberoende av på vilket sätt de tas ut, alla skatter som läggs på sammanlagd inkomst, på sammanlagt kapital, eller på delar av inkomst eller av kapital, däribland skatter på vinster från försäljning av lös eller

9 — Se generaladvokaten Albers förslag till avgörande av den 13 januari 2000 i mål C-420/98 (REG 2000, s. I-2847), punkt 7.

10 — Enligt rådets direktiv 2004/106/EG av den 16 november 2004 skall direktivet även tillämpas på all information som avser fastställande av skatt på försäkringspremier.

fast egendom, skatter på de lönebelopp som betalats av företag, liksom också skatter på kapitalvinster". Eftersom lagstiftaren har använt ordet däribland är det tydligt att förteckningen inte är menad att vara uttömmande.

35. Det följer av artikel 1.4 i vilken föreskrivs att "[p]unkt 1 skall även tillämpas på andra likadana eller liknande skatter som tillkommer senare, vare sig de gäller utöver eller i stället för de skatter som är förtecknade i punkt 3", att inte heller förteckningen i artikel 1.3 över nationella skatter som skall omfattas av direktivet är avsedd att vara uttömmande. Det skall i detta avseende påpekas att den omtvistade skatten inte nämns bland de franska skatter som förekommer i förteckningen, men att "impôt de solidarité sur la fortune", vilken inte existerade när direktivet antogs, enligt den franska regeringen har lagts till senare.

36. Det skall i samband härmed påpekas att den omtvistade skatten är nära knuten till den franska förmögenhetsskatten ("impôt de solidarité sur la fortune"). Den omtvistade skatten infördes nämligen i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av fransk förmögenhetsskatt, vilken i sig omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 77/799. Syftet med den omtvistade skatten är, enligt den franska regeringen, att incitera de juridiska personer som äger eller har andra sakrättigheter i fast egendom i Frankrike, men som saknar skatterättsligt hemvist där, att lämna information om deras aktieägares identitet och därmed göra det ointressant för fysiska personer att gömma sig bakom sådana juridiska personer i syfte att undkomma förmögenhetsskatt. Detta innebär att förekomsten av förmögenhetsskatt ("impôt de solidarité sur la fortune") och syftet att säkerställa att denna uppbärs till fullo och på ett korrekt sätt är den omtvistade skattens existensberättigande.

37. Dessutom kan skatten faktiskt ses som ett slags kompensation i form av en klumpsumma för den franska statens intäkter av förmögenhetsskatt som går förlorade till följd av skatteflykt och undandragande av skatt. Även om skatten enligt den franska regeringens yttranden inte i första hand är avsedd att öka statens skatteintäkter utan att hindra skatteflykt och undandragande av skatt, kompenserar således den franska staten, genom att ta ut den omtvistade skatten, i viss utsträckning uteblivna intäkter av förmögenhetsskatt och hoppas därmed göra det ointressant för fysiska personer att tillämpa strategier för skatteflykt och undandragande av skatt.

38. Härav följer att den omtvistade skatten kan anses som ett komplement till fransk förmögenhetsskatt och att det därför skulle vara ologiskt att utesluta den förstnämnda från tillämpningsområdet för direktivet medan den sistnämnda fortsätter att omfattas av detsamma.

39. Det kan även tilläggas att det står klart att den omtvistade skatten tas ut på ett slags kapital, nämligen fast egendom. Det framgår av domen i målet Halliburton att domstolen, åtminstone när det gäller skatter på fast egendom, har gjort en relativt bred tolkning av begreppet kapitalskatt vid avgränsningen av det materiella tillämpningsområdet för direktiv 77/799. [11]

40. Enligt principen om en enhetlig tolkning av gemenskapsrätten [12] kan dessutom den benämning som används för en viss skatt i den nationella lagstiftningen inte anses ha betydelse vid avgörandet av huruvida en viss skatt skall betraktas som skatt på kapital i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet.

41. Slutligen följer det av artikel 1.2 att det sätt på vilket skatt tas ut inte heller har betydelse i detta avseende. Följaktligen är inte, enligt min mening, den omständigheten att den omtvistade skatten skall erläggas av en juridisk person av avgörande betydelse.

42. Under dessa omständigheter bör svaret på den andra frågan bli att en sådan skatt som här är i fråga utgör en skatt på kapital i den mening som avses i artikel 1 i direktiv 77/799.

VI — Den tredje frågan

43. Cour de Cassation har ställt sin tredje tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida de skyldigheter i fråga om ömsesidigt bistånd på skatteområdet som medlemsstater har enligt direktiv 77/799 utgör hinder för att medlemsstaterna, med tillämpning av ett bilateralt avtal om administrativt bistånd på skatteområdet, inför skyldigheter av samma slag och därvid utesluter en kategori av skattskyldiga personer, såsom luxemburgska holdingbolag.

44. I förevarande fall omfattas den omtvistade skatten, såsom framgår av svaret på den andra frågan, av tillämpningsområdet för direktiv 77/799, i vilket föreskrivs harmoniserade förfaranden för administrativt samarbete med hänsyn till en korrekt bedömning av skatt på inkomst och på kapital mellan alla

11 — Se domstolens dom av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton (REG 1994, s. I-1137; svensk specialutgåva, volym 15, s. I-71), punkt 22. Domstolen slog i sin dom i det målet fast att direktiv 77/799 var tillämpligt på skatt på överlåtelse av fast egendom. En sådan skatt skall erläggas av köparen vid tidpunkten för överlåtelsen. Den tas inte ut på innehav av fast egendom eller på den vinst som ett sådant innehav kan medföra för ägaren.

12 — Se, i detta hänseende, bland annat domstolens dom av den 22 oktober 1987 i mål 314/85, Foto-Frost (REG 1987, s. 4199; svensk specialutgåva, volym 9, s. 233), av den 17 december 1970 i mål 11/70, Internationale Handelsgesellschaft (REG 1970, s. 1125; svensk specialutgåva, volym 1, s. 503), och, för senare rättspraxis, av den 15 september 2005 i mål C-495/03, Intermodal Transports (REG 2005, s. I-8151).

medlemsstater. De bestämmelser som rör administrativt samarbete i detta direktiv är följaktligen tillämpliga.

45. Samtidigt föreskrivs i ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan Luxemburg och Frankrike ett administrativt bistånd, men utesluts däri vissa kategorier av skattskyldiga, nämligen 1929-holdingbolag, från dess tillämpningsområde och således från fördelen av bestämmelsen om administrativt samarbete.

46. Mot bakgrund av det ovan anförda skall jag besvara den tredje tolkningsfrågan genom att fastställa förhållandet mellan direktiv 77/799, vilket är tillämpligt i förevarande fall, och bestämmelserna i ett bilateralt dubbeskattningsavtal mellan Luxemburg och Frankrike, i vilket föreskrivs en princip om administrativt bistånd men utesluts vissa kategorier av skattskyldiga personer, nämligen 1929-holdingbolag.

A — *Parternas argumentation*

47. Kommissionen anser att direktiv 77/799 enligt domstolens fasta rättspraxis kan åberopas av en medlemsstat för att från behöriga myndigheter i en annan medlemsstat erhålla all den information som den anser nödvändig för att fastställa det exakta inkomstskattebelopp som en skattskyldig person skall erlägga. Eftersom detta direktiv har införlivats i alla medlemsstater, finns ett fungerande system för informationsutbyte mellan Frankrike och Luxemburg.

48. Principen om gemenskapsrättens företräde kräver också att bestämmelserna i direktiv 77/799 tillämpas framför bestämmelserna i ett bilateralt avtal som har ingåtts med en annan medlemsstat. En medlemsstat kan inte i enlighet med domstolens rättspraxis bortse från kraven i direktivet, eller någon annan bindande gemenskapsrättslig lagstiftning på grund av att det i en bestämmelse i ett avtal som slutits med en annan medlemsstat föreskrivs något annat.

49. Elisa anser att de skyldigheter som åligger medlemsstaterna enligt direktiv 77/799 hindrar att medlemsstaterna, genom ett bilateralt avtal om administrativt bistånd på beskattningsområdet, inför skyldigheter av samma slag och därvid utesluter en kategori av skattskyldiga personer såsom luxemburgska holdingbolag. Direktivet tillåter endast ingående av ett sådant avtal under förutsättning att tillämpningen av avtalet inte förringar direktivets verkningar.

50. Den franska regeringen anser att de skyldigheter som föreskrivs i direktiv 77/799 inte hindrar en medlemsstat från att ingå ett avtal angående samma sak, enligt vilket en viss kategori av skattskyldiga personer, såsom 1929-holdingbolag, utesluts från dess tillämpningsområde. Den franska regeringen har till stöd för denna uppfattning särskilt hänvisat till den omständigheten att Luxemburg, i enlighet med artikel 8 i direktiv 77/799 jämfört med den i Luxemburg gällande lagstiftningen, har rätt att avslå begäran om information från andra skattemyndigheter i samband med information som skulle behövas för beskattning av 1929-holdingbolag. Således kan varken direktiv 77/799 eller dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Luxemburg medföra någon skyldighet för de luxemburgska myndigheterna att lämna information om 1929-holdingbolag till andra medlemsstater. Den franska regeringen har således stöd för att inte låta sådana bolag åtnjuta undantaget, vilket förutsätter att det finns ett avtal om administrativt samarbete, eftersom Luxemburgs lagstiftning medför att direktiv 77/799 saknar verkan i detta avseende när det gäller 1929-holdingbolag.

B — *Rättslig bedömning*

51. Direktiv 77/799 är ett slags gemenskapsomspännandet instrument, vilket garanterar att det finns en miniminivå för harmonisering av administrativt bistånd och samarbete mellan alla medlemsstater. Som sådant måste det ges full verkan och tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt i hela gemenskapen. [13]

52. I artikel 11 i direktiv 77/799 föreskrivs uttryckliga bestämmelser angående förhållandet mellan direktivet och andra rättsakter av vilka följer "mera vittgående skyldigheter att utbyta information". Gemenskapslagstiftarens syfte med en sådan bestämmelse var att klargöra de rättsliga verkningarna av alla bilaterala avtal som medlemsstater hade ingått eller skulle ingå rörande samma ämne som direktivet. Detta var särskilt viktigt, eftersom direktivet lades till ett nätverk av redan existerande bilaterala (och multilaterala) avtal rörande administrativt samarbete på beskattningsområdet, [14] och syftet med direktivet var inte att begränsa några befintliga skyldigheter eller möjligheter till ömse-

13 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i målet Foto-Frost (ovan fotnot 12), i målet Handelsgesellschaft (ovan fotnot 12) och, för senare rättspraxis, i målet Intermodal Transports (ovan fotnot 12).

14 — Se särskilt skäl 3 i direktiv 77/799, i vilket anges att "[s]amarbete mellan förvaltningar på grundval av bilaterala överenskommelser kan inte heller motverka nya former av skatteflykt och skatteundandragande, som allt mer får multinationell karaktär". Behovet av ett sådant direktiv kan tillskrivas den omständigheten att inte alla bilaterala relationer mellan alla medlemsstater omfattades eller omfattas av bilaterala avtal om administrativt samarbete. Vidare är det troligt att omfattningen av och intensiteten i skyldigheterna på området administrativt samarbete skiljer sig från ett bilateralt avtal till ett annat.

sidigt bistånd, utan snarare att skapa sådana skyldigheter och möjligheter. [15]

53. I detta sammanhang säkerställer en sådan bestämmelse som artikel 11 i direktivet att medlemsstater kan upprätthålla eller ingå framför allt bilaterala avtal angående samma ämne som det som omfattas av direktivet och således upprätthålla eller inleda en form av samarbete som går utöver det som införts genom direktivet. Mot bakgrund av principerna om effektivitet och om en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten, följer det av artikel 11 i direktivet att ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal endast kan tillämpas i den mån det omfattar mera vittgående skyldigheter att utbyta information än de som föreskrivs i direktivet.

54. I detta hänseende kan det inte rimligen hävdas att en bestämmelse från vilken en viss kategori av skattskyldiga personer är uteslutna, i förevarande fall 1929-holdingbolag, åtminstone vad gäller de uteslutna skattskyldiga skulle kunna anses innebära en mera vittgående skyldighet än bestämmelserna i direktivet, vilket inte omfattar något motsvarande uteslutande. Följaktligen kan inte bestämmelserna i ett bilateralt avtal mellan Luxemburg och Frankrike, i vilka föreskrivs en princip om administrativt bistånd men utesluts en viss kategori av skattskyldiga personer, nämligen 1929-holdingbolag, tillämpas i förevarande fall.

55. Bedömningen att avtalet endast kan tillämpas i den utsträckning det inte på något sätt begränsar tillämpligheten av direktiv 77/799, inbegripet dess tillämpning på 1929-holdingbolag, har bekräftats i domstolens rättspraxis, enligt vilken medlemsstater inte kan åberopa ett bilateralt skatteavtal för att undkomma de skyldigheter som åligger dem enligt fördraget. [16] Det skulle således exempelvis inte vara möjligt att utesluta vissa skattskyldiga personer från direktivets tillämpningsområde genom en tillämpning av ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal.

56. Av det ovan anförda följer att den tredje frågan bör besvaras så, att de skyldigheter som medlemsstater har beträffande ömsesidigt bistånd på skatteområdet enligt direktiv 77/799 utgör hinder för att medlemsstaterna, med tillämpning av ett bilateralt avtal om administrativt bistånd på skatteområdet, inför skyldigheter av samma slag och därvid utesluter en kategori skattskyldiga personer, såsom luxemburgska 1929-holdingbolag, bara i den mån genomförandet av det bilaterala avtalet skulle hindra tillämpligheten av direktivet på dessa skattskyldiga.

15 — Se Terra, B. och Wattel, P., European Tax Law, Kluwer, 2005, s. 681.

16 — Domstolens dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit (REG 2006, s. I-11949), punkt 53.

VII — Den första frågan

57. Cour de Cassation har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida fördragets bestämmelser om etableringsrätt (artikel 43 EG och följande artiklar) och fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG och följande artiklar) utgör hinder för en medlemsstat att upprätthålla en skatt på marknadsvärdet på fast egendom från vilken juridiska personer hemmahörande i Frankrike är undantagna, medan juridiska personer hemmahörande i en annan medlemsstat endast har rätt till ett sådant undantag under förutsättning att ett avtal om administrativt bistånd har slutits och att detta innehåller antingen en bestämmelse om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt eller en bestämmelse om skattemässig icke-diskriminering på grund av nationalitet, vilken innebär att bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än Frankrike inte får beskattas hårdare än juridiska personer som är hemmahörande i Frankrike.

A — *Parternas argumentation*

58. Enligt den franska, den grekiska och den italienska regeringen samt Förenade kungarikets regering skall artiklarna 43 EG och 56 EG tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan lagstiftning som den ifrågavarande franska lagstiftningen.

59. Kommissionen och Elisa är av motsatt uppfattning. I synnerhet anser kommissionen att endast bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital (artikel 56 EG och följande artiklar) är relevanta i förevarande mål. Den har gjort gällande att artikel 56 utgör hinder för sådan lagstiftning som artikel 990 D och 990 E CGI. Elisa anser att såväl artikel 43 EG som artikel 56 EG utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som artikel 990 D och 990 E CGI.

B — *Vilken/Vilka grundläggande frihet/friheter berörs?*

60. Inledningsvis bör det påpekas att även om frågor avseende direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa icke desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet, [17] inbegripet de bestämmelser i vilka principerna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital föreskrivs.

61. De frågor som den nationella domstolen har ställt i förevarande mål rör både etable-

17 — Se, bland annat, domstolens dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier (REG 2005, s. I-2057), punkt 14, av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 36, och av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 15.

ringsfrihet (artikel 43 EG) och fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG och följande artiklar). Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande ifrågasatt detta synsätt och tagit upp frågan huruvida etableringsfrihet verkligen är relevant för förevarande tvist. Den italienska regeringen förefaller stödja kommissionens uppfattning. Det är således nödvändigt att undersöka huruvida Elisa, mot bakgrund av omständigheterna i målet, kan åberopa bestämmelserna om etableringsrätt och/eller bestämmelserna om fri rörlighet för kapital.

62. Den etableringsfrihet som enligt artikel 43 i EG-fördraget tillerkänns gemenskapsmedborgare, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 48 i EG-fördraget en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor. [18]

63. Enligt domstolens rättspraxis är begreppet etablering i den mening som avses i fördraget ett mycket vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet för medborgare i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och att erhålla utbyte av detta i form av vinst. Begreppet främjar således det ekonomiska och sociala utbytet inom gemenskapen på den fria yrkesutövningens område. [19] För att bestämmelserna om etableringsrätt skall bli tillämpliga krävs dock i princip en ständig närvaro i värdmedlemsstaten och, i fall av förvärv och innehav av fast egendom, att förvaltningen av denna egendom utgör en aktiv verksamhet. [20]

64. Det framgår att Elisa, i egenskap av holdingbolag, inte har någon annan kommersiell verksamhet än innehav av äganderätt till fast egendom i Frankrike, men den hänskjutande domstolens beskrivning och den information som parterna i målet har lämnat är inte helt entydiga i detta hänseende.

65. Det skall under alla omständigheter påpekas att domstolen i fast rättspraxis har bedömt bestämmelser om förvärv och/eller

18 — Se domstolens dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 34, av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 30, och i domen i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 17.

19 — Se domen i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 18 och där angiven rättspraxis.

20 — Se domen i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 19.

nyttjande av fast egendom i förhållande till den fria rörligheten för kapital, även om den hänskjutande domstolen, såsom i målen Konle,[21] Centro di Musicologia Stauffer,[22] och Festersen[23], även hänvisade till etableringsfriheten.[24]

66. Domstolen har i detta sammanhang slagit fast att rätten att förvärva, använda och överlåta fast egendom i en annan medlemsstat utgör ett nödvändigt komplement till etableringsfriheten.[25]

67. Som framgår av nomenklaturen för kapitalrörelser som anges i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (denna artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget),[26] inbegriper kapitalrörelser utlänningars investeringar i fast egendom utomlands. Denna nomenklatur fortsätter emellertid att ha samma betydelse som vägledning för definitionen av begreppet kapitalrörelser.[27]

68. Härav följer att den fria rörligheten för kapital omfattar såväl ägande som förvaltning av fast egendom. Det är utrett att Elisa, som har säte i Luxemburg, äger fast egendom i Frankrike. Följaktligen omfattas den rådande situationen av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital och Elisa kan under alla omständigheter åberopa dessa bestämmelser i förevarande mål.

69. Vidare är, som jag skall redogöra för nedan, själva syftet med den ifrågavarande bestämmelsen att förhindra att fysiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike gör sig skyldiga till skatteflykt och undandragande av skatt i situationer där de normalt sett skulle ha varit skyldiga att erlägga förmögenhetsskatt avseende fast egendom i Frankrike om de hade ägt sådan egendom i eget namn i egenskap av fysiska personer. Den omtvistade skatten avser således i synnerhet gränsöverskridande investeringar i fast egendom, vilka inte nödvändigtvis innebär någon etablering på det franska territoriet. Det är följaktligen investeringens gränsöverskridande karaktär som kan påverkas av den ifrågavarande lagstift-

21 — Domstolens dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, Konle (REG 1999, s. I-3099), punkt 39 och följande punkter.

22 — Ovan fotnot 17, punkt 16 och följande punkter.

23 — Domstolens dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen (REG 2007, s. I-1129), punkt 20 och följande punkter.

24 — Domstolen gjorde ett undantag från detta resonemang i sin tidigare dom av den 6 november 1984 i mål 182/83, Fearon (REG 1984, s. 3677; svensk specialutgåva, volym 7, s. 679), vilket emellertid hade ett klart samband med etableringsfrihet, med hänsyn till de faktiska omständigheterna i målet.

25 — Se domen i målet Konle (ovan fotnot 21), punkt 22, och dom av den 5 mars 2002 i de förenade målen C-519/99–C-524/99 och C-526/99–C-540/99, Reisch m.fl. (REG 2002, s. I-2157), punkterna 29–30.

26 — EGT L 178, 1988, s. 5.

27 — Se senast domen i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 22 och där angiven rättspraxis, samt domen i målet Festersen (ovan fotnot 23), punkt 23.

ningen. Varje inskränkande verkan på etableringsfriheten är i själva verket en oundviklig följd av inskränkningen i den fria rörligheten för kapital. [28]

70. Jag anser således att den fria rörligheten för kapital skall vara huvudkriteriet vid bedömningen av förevarande mål.

71. Under alla omständigheter och för det fall den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i det mål den har att avgöra, skulle komma fram till slutsatsen att även bestämmelserna om etableringsfrihet är tillämpliga, skall det erinras om att de överväganden som görs i det följande, särskilt beträffande proportionalitetsprincipen, också är tillämpliga med avseende på etableringsfriheten. [29]

C — *Principen om fri rörlighet för kapital*

72. Före fastställandet av huruvida en sådan lagstiftning som den ifrågavarande lagstiftningen är förenlig med principen om fri rörlighet för kapital, bör det erinras om vad som är karaktäristiskt för denna grundläggande frihet, vilken kanske är den minst kända av EG-fördragets grundläggande friheter.

73. Inledningsvis bör det påpekas att den fria rörligheten för kapital till sin formulering skiljer sig från andra grundläggande friheter, vilket kan föranleda frågan huruvida denna formulering får några praktiska konsekvenser.

74. Medan artikel 56 EG innefattar ett förbud för alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna, klargörs det i artikel 58 1 a EG att detta förbud inte påverkar medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Denna rätt är emellertid i sig begränsad genom artikel 58.3 EG, i vilken det föreskrivs att de skillnader som medlemsstaterna gör mellan skattebetalare, med hänsyn till bostadsort eller ort där de investerat kapital, inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. [30]

28 — Se, analogt, domstolens dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz (REG 2006, s. I-9521), punkt 49, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 33.

29 — Se generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande i målet Festersen (ovan fotnot 23), punkt 30.

30 — Dessa principer har beträffande direktbeskattning upprepats i bland annat domstolens dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 28, och domen i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 31.

75. Det var i målet Manninen som domstolen först [31] fick tillfälle att bedöma medlemsstaternas lagstiftningsmakt på området direktbeskattning, mot bakgrund av principen om fri rörlighet för kapital enligt artiklarna 56 EG och 58 EG. Till kärnan i domstolens uttalande i den domen hör att en nationell lagstiftning enligt vilken åtskillnad görs mellan skattskyldiga personer beroende på var deras kapital har investerats endast skall anses vara förenlig med bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandling avser situationer som objektivt sett inte är lika eller motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse, såsom nödvändigheten av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. [32]

76. Vidare får skillnaden i behandling mellan juridiska personer som har sitt säte i Frankrike och juridiska personer som har sitt säte i andra medlemsstater, för att den skall kunna motiveras, inte heller gå utöver vad som krävs för att det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen skall kunna uppnås. [33]

77. Det framgår härav att begreppet restriktioner inom ramen för den fria rörligheten för kapital motsvarar det restriktionsbegrepp som domstolen har utvecklat i fråga om andra grundläggande friheter. Således utgör varje åtgärd som försvårar eller gör det mindre attraktivt att föra kapital över gränserna och som därmed är ägnad att avhålla investerare från att göra en sådan överföring, en restriktion för kapitalrörelser. [34]

78. Liksom alla grundläggande friheter innehåller även den fria rörligheten för kapital dessutom ett diskrimineringsförbud, även om något sådant diskrimineringsförbud inte följer av ordalydelsen i artikel 56.1 EG och det på sin höjd kan utläsas indirekt ur artikel 58.3 EG. [35] Detta innebär ett förbud mot att de som agerar på finansmarknaden särbehandlas på grund av sin nationalitet eller sin bostads- eller placeringsort, om det inte finns en objektiv grund som rättfärdigar denna särbehandling.

D — *Den rättsliga kvalifikationen av den omtvistade skatten*

79. Av det ovan anförda följer att det, för att den första tolkningsfrågan skall kunna besva-

31 — Domstolen hade redan i sin dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), gett viss vägledning angående betydelsen av dessa bestämmelser, men denna vägledning gällde deras omedelbara föregångare (artikel 67 EG).

32 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 31), punkt 43, i målet Manninen (ovan fotnot 30), punkt 29, och i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 32.

33 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 31), punkt 43, i målet Manninen (ovan fotnot 30), punkt 29, och i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 32.

34 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande av den 14 juli 2005 i mål C-265/04, Bouanich (REG 2006, s. I-923), punkt 30.

35 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Bouanich (ovan fotnot 34), punkt 31.

ras, från början måste fastställas huruvida den omtvistade franska skattemekanismen utgör en restriktion för kapitalrörelser.

80. Enligt den omtvistade lagstiftningen består den situation som ger upphov till skyldigheten att betala skatt i ägandet av fast egendom i Frankrike per den 1 januari ett visst år eller i innehavet av andra sakrätter avseende denna egendom.

81. Juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike (nedan även kallad i landet hemmahörande) undantas från den omtvistade skatten. Juridiska personer som inte har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike (nedan även kallad i landet ej hemmahörande) likställs med i landet hemmahörande juridiska personer om de till följd av avtal inte får beskattas hårdare. Det framgår av beslutet om hänskjutande att detta villkor avser situationer där Frankrike och det land där det i landet ej hemmahörande bolaget har platsen för sin verkliga ledning har ingått ett avtal som omfattar en bestämmelse om icke-diskriminering i skattehänseende. Undantag gäller för i landet hemmahörande juridiska personer och därmed jämställda i landet ej hemmahörande juridiska personer under förutsättning att de uppfyller vissa krav avseende deklaration till skattemyndigheten. Närmare bestämt skall de varje år, beträffande den fasta egendom som de ägde per den 1 januari ett visst år, meddela eller åta sig och iaktta förpliktelsen att på begäran av skattemyndigheten meddela den fasta egendomens läge och karaktär, namn och adress till den juridiska personens aktieägare, bolagsmän eller andra delägare, antal aktier, andelar eller andra rättigheter som innehas av var och en av dessa samt uppgifter som styrker deras skatterättsliga hemvist.

82. Vidare föreskrivs ett undantag för juridiska personer som har säte i utlandet när de uppfyller villkoret att det land eller det territorium inom vilket de har sitt säte har slutit ett avtal med Frankrike om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt. Sådana juridiska personer måste senast den 15 maj varje år lämna in en deklaration avseende den fasta egendom som de ägde per den 1 januari med uppgift om fastighetens läge, karaktär och värde, namn och adress till deras aktieägare vid nämnda tidpunkt, liksom antal aktier eller andelar som innehas av var och en av dessa.

83. Härav följer att medan en i landet hemmahörande juridisk person i princip är undantagen från skatten, krävs det av i landet ej hemmahörande juridiska personer att de har platsen för sin verkliga ledning i ett land som med Frankrike har slutit antingen ett avtal som omfattar en bestämmelse om icke-diskriminering i skattehänseende eller ett avtal om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt. Detta utgör en skillnad i behandlingen av juridiska personer som är skyldiga att erlägga den omtvistade skatten, med utgångspunkt från var platsen för deras verkliga ledning är belägen.

84. Samtidigt kan den omtvistade skattemekanismen leda till att det blir mindre lockande för i landet ej hemmahörande juridiska personer att investera i fast egendom i Frankrike. När en i landet ej hemmahörande juridisk person har platsen för sin verkliga ledning i en medlemsstat som inte har ingått ett avtal med Frankrike som omfattar en bestämmelse om icke-diskriminering i skattehänseende, eller ett avtal om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt, kan den fasta egendom som en i landet ej hemmahörande juridisk person, direkt eller indirekt, äger i Frankrike bli föremål för den omtvistade skatten. Detta gäller även för juridiska personer som har uteslutits från dessa bestämmelser, såsom är fallet med 1929-holdingbolag vilka har uteslutits från tillämpningsområdet för det avtal som slutits mellan Frankrike och Luxemburg.

85. Den omtvistade skatten utgör således en inskränkning i den fria rörligheten för kapital, vilken i princip är förbjuden enligt artikel 56 EG.

E — *Är situationerna för i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande juridiska personer objektivt sett lika?*

86. Som nämnts ovan följer av domstolens rättspraxis att en nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandling avser situationer som objektivt sett inte är lika.

87. Kommissionen har gjort gällande att situationerna för i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande juridiska personer kan anses skilja sig åt när det, som är fallet i vissa länder, inte finns något medel för att erhålla relevant information angående intresseinnehavarna i vissa juridiska personer som äger fast egendom. Enligt kommissionens uppfattning existerar ingen sådan skillnad avseende EU-medlemsstaterna, eftersom en miniminivå av informationsutbyte säkerställs genom åtgärder för förbättring av samarbete, såsom direktiv 77/799.

88. Domstolen förefaller emellertid bedöma de skattskyldiga personernas objektiva situation med avseende på en skattbestämmelse,[36] snarare än på grundval av de ändamål som eftersträvas med en sådan regel med hjälp av dess undantag.

89. Det framgår i förevarande mål när det gäller den situation som ger upphov till skattskyldigheten, nämligen en juridisk per-

36 — Se, i detta avseende, domen i målet Manninen (ovan fotnot 30), punkt 36.

sons direkta eller indirekta ägande av, eller innehav av sakrätter i, fast egendom i Frankrike per den 1 januari ett visst år, att juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike och juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i utlandet skall behandlas lika vid beskattning av fast egendom.

90. Dessa bestämmelser kan inte utan att ge upphov till diskriminering medföra att sådana personer behandlas olika när det gäller beviljandet av en förmån, såsom ett undantag, avseende samma skatt. Genom att behandla båda typerna av juridiska personer på samma sätt vid beskattning av deras fasta egendom har den franska lagstiftaren nämligen erkänt att det inte finns någon objektiv skillnad mellan deras situationer, när det gäller de detaljerade bestämmelserna och villkoren för denna beskattning, som skulle kunna motivera en skillnad i behandlingen. [37]

91. Följaktligen blir verkan av den ifrågavarande nationella lagstiftningen under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, att juridiska personer som befinner sig i objektivt sett lika situationer behandlas olika.

37 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 20. Se även generaladvokaten Lenz förslag till avgörande av den 5 november 1996 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkterna 38–39.

92. Härav följer att en sådan skatteåtgärd i princip inte kan utgöra en sådan skillnad i behandling som är tillåten enligt artikel 58.1 a EG, såvida den inte kan motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse. [38]

F — *Motivering av tvingande hänsyn av allmänintresse*

93. Den franska regeringen har åberopat motiveringar avseende en effektiv skattekontroll och bekämpning av skatteflykt och undandragande av skatt i syfte att motivera den omtvistade skatten.

94. Domstolen har i fast rättspraxis slagit fast att bekämpning av skatteflykt och undandragande av skatt [39] och en effektiv skattekontroll [40] är några av de tvingande

38 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 31), punkt 46, i målet Manninen (ovan fotnot 30), punkt 29, i målet Bouanich (ovan fotnot 34), punkt 38, och i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 32.

39 — Se, bland annat, domstolens dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 26, av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 57, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 61, av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst (REG 2002, s. I-11779), punkt 37, och i målet Marks and Spencer (ovan fotnot 18), punkt 57.

40 — Se särskilt domen i målet Futura Participations och Singer (ovan fotnot 37), punkt 31.

hänsyn av allmänintresse som kan motivera en begränsning av utövandet av de grundläggande friheterna. [41]

95. Mot bakgrund av ändamålet med den ifrågavarande nationella bestämmelsen överlappar dessa motiveringar i viss utsträckning varandra, eftersom syftet med den ifrågavarande bestämmelsen är att säkerställa inhämtandet av information som är nödvändig för uppbörden av förmögenhetsskatt och därigenom att förhindra skatteflykt och undandragande av denna skatt.

96. Det skall inledningsvis påpekas att även om domstolen i fast rättspraxis har slagit fast att en effektiv skattekontroll får åberopas för att motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget, [42] har den varit relativt restriktiv med att acceptera en sådan motivering i praktiken, eftersom den endast har åberopats med framgång av en medlemsstat i ett mål rörande direktbeskattning, nämligen Futura Participations och Singer. [43] Det framgår av domstolens rättspraxis att medlemsstaterna endast har rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt för medlemsstaten i fråga att på ett klart och precist sätt kontrollera vilka skattskyldiga personer som skall erlägga en viss skatt och med vilket belopp. [44]

97. Samma återhållsamhet kan observeras i förhållande till motiveringar grundade på åtgärder i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt. Även om domstolen har erkänt att åtgärder i syfte att bekämpa skatteflykt representerar ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera en begränsning av utövandet av de grundläggande friheterna, [45] har den i praktiken hållit sig inom relativt strikta gränser i fråga om möjligheten att rättfärdiga en skatt för bekämpning av skatteflykt och undandragande av skatt. [46]

98. Enligt ett uttalande som domstolen ofta har gjort i sin rättspraxis kan en åtgärd som inskränker en rättighet som säkerställs i fördraget endast vara motiverad av åtgärder i syfte att bekämpa skatteflykt, när den specifikt avser fiktiva upplägg som företas i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten. [47]

41 — Se, exempelvis, domstolens dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 27. Se även generaladvokaten Légers förslag till avgörande av den 2 maj 2006 i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 85.

42 — Se, bland annat, domen i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 41), punkt 27.

43 — Ovan fotnot 37, punkt 31.

44 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter (REG 1999, s. I-4809), punkt 18, och i målet Laboratoires Fournier (ovan fotnot 17), punkt 24.

45 — Se, bland annat, domen i målet ICI (ovan fotnot 39), punkt 26, i målet Metallgesellschaft m.fl. (ovan fotnot 39), punkt 57, i målet X och Y (ovan fotnot 39), punkt 61, i målet Lankhorst-Hohorst (ovan, fotnot 39), punkt 37, och i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 18), punkt 57.

46 — Se generaladvokaten Legers förslag till avgörande i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 87.

47 — Se, bland annat, domen i målet ICI (ovan fotnot 39), punkt 26, i målet X och Y (ovan punkt 39) punkt 61, i målet Lankhorst-Hohorst (ovan fotnot 39), punkt 37, domstolens dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 50, och i domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 51.

99. Härav följer att tillämpningsområdet för en åtgärd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt, för att anses vara proportionerligt, i största möjliga utsträckning skall begränsas till de fall där en verklig risk för skatteflykt föreligger genom fiktiva upplägg, [48] och måste avgränsas med hänsyn till alla villkor för tillämpning och undantag, på ett sådant sätt att åtgärden endast kan tillämpas under vissa noggrant angivna omständigheter, vilka motsvarar de situationer där risken för skatteflykt är mest sannolik. [49]

100. Enligt domstolens rättspraxis avses med "fiktiva upplägg" sådana upplägg som saknar ekonomisk förankring. [50] Domstolen har när det gäller etableringsfriheten slagit fast att en ekonomisk förankring förutsätter att det aktuella bolaget verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten och att det bedriver en faktisk ekonomisk verksamhet i denna stat. [51]

101. Om detta resonemang tillämpas på den fria rörligheten för kapital, förefaller detta innebära att en begränsande åtgärd inte får gå utöver en effektiv beskattning av den fasta egendom som ägs av de juridiska personer som är formellt etablerade i en annan medlemsstat, när etableringen i den medlemsstaten inte har någon ekonomisk förankring.

102. Vad gäller bevisbördan, åvilar det enlig domstolens rättspraxis skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten att i varje enskilt fall bevisa att det föreligger en risk för skatteflykt eller undandragande av skatt. [52] Den omständigheten att en skattskyldig person utnyttjar sina grundläggande friheter och etablerar sig utomlands innebär inte i sig att det är fråga om skattebedrägeri. [53] En allmän presumtion för skatteflykt eller undandragande av skatt räcker inte för att motivera en skatterättslig åtgärd som skadar de syften som eftersträvas med fördraget. [54] Domstolen har gått så långt som att anse att införandet av en bestämmelse som har en allmän räckvidd och genom vilken vissa transaktioner automatiskt undantas från en skattefördel, oavsett om det verkligen är fråga om skatteflykt eller undandragande av skatt eller inte, inte kan anses vara proportionerlig. [55]

103. Domstolen tycks senare ha preciserat betydelsen av nämnda rättspraxis angående

48 — Se, för liknande resonemang, domen i målet ICI (ovan fotnot 39), punkt 26, i målet Lankhorst-Hohorst (ovan fotnot 39), punkt 37, i målet de Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 47), punkt 50, i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 18), punkt 57, och i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 51.

49 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Legers förslag till avgörande i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 137.

50 — Se, i detta hänseende, domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 55.

51 — Se domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 54.

52 — Se generaladvokaten Mischos förslag till avgörande av den 13 mars 2003 i målet de Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 47), punkt 59.

53 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom i målet ICI (ovan fotnot 39), punkt 26, i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 39), punkt 57, i målet X och Y (ovan fotnot 39), punkterna 61 och 62, i målet Lankhorst-Hohorst (ovan fotnot 39), punkt 37, i målet de Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 47), punkterna 50 och 51.

54 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587), punkt 45, och domen i målet C-334/02, kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 41), punkt 27.

55 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkt 44.

allmänna presumtioner för skatteflykt och undandragande av skatt på området direktbeskattning. Den slog i sin dom i målet Cadbury Schweppes fast att en sådan presumtion kunde accepteras, förutsatt att den enligt de villkor som fastställs i bestämmelsen endast är tillämplig under väldigt specifika omständigheter som motsvarar de fall i vilka sannolikheten för risken för skatteflykt är som störst. I sådana fall är det den i landet ej hemmahörande juridiska person som, då den är den bäst skickade i detta avseende, har bevisbördan beträffande förankringen av dess verksamhet vilken utgör grund för åtnjutandet av de grundläggande rättigheterna. [56]

104. Mot denna bakgrund skall jag bedöma huruvida den ifrågavarande nationella åtgärden är lämplig, för att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt, och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

105. Lagstiftarens avsikt med införandet av den omtvistade skatten var att avhålla skattskyldiga personer som har att erlägga fransk förmögenhetsskatt från att undvika sin betalningsskyldighet genom att, i stater som inte har slutit dubbelbeskattningsavtal med Frankrike innehållande en bestämmelse om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt, bilda bolag som blir ägare till fast egendom belägen i Frankrike. [57]

106. Den omtvistade skattemekanismen förefaller således särskilt rikta sig mot sådana förfaranden med vilka syftet är att den förmögenhetsskatt som normalt sett skulle ha erlagts avseende fast egendom skall undvikas. De förfaranden som skall bekämpas består närmare bestämt, enligt den franska regeringens skriftliga och muntliga yttranden, av att fysiska personer som är skattskyldiga i Frankrike och vars fasta egendom normalt sett skulle förmögenhetsbeskattas bildar juridiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike i det enda syftet att undgå betalning av denna förmögenhetsskatt. Det framgår att fysiska personer som är hemmahörande i Frankrike sedan överlåter ägande av eller sakrättigheter i fast egendom belägen i Frankrike till juridiska personer som i egenskap av sådana inte behöver betala fransk förmögenhetsskatt.

107. De fall som förefaller ge upphov till svårigheter är de där den franska skattemyndigheten inte kan kontrollera identitet och innehav hos de fysiska personer som kan vara aktieägare i sådana juridiska personer. Enligt den franska regeringen är detta fallet när sådana juridiska personer har platsen för sin verkliga ledning i ett land med vilket Frankrike inte har slutit avtal innehållande

56 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 70.

57 — Enligt den franska regeringens yttrande angavs detta i ett uttalande av Conseil constitutionnel i ett beslut av den 29 december 1989.

en bestämmelse om administrativt samarbete. Denna regering har gjort gällande att den franska skattemyndigheten i sådana fall möter svårigheter vid jämförandet av inkomstdeklarationer som lämnats av juridiska personer, särskilt beträffande dess aktieägares identitet och aktieinnehav, med inkomstdeklarationer avseende förmögenhetskatt för i Frankrike hemmahörande fysiska personer, vilka har skyldighet att deklarera sina innehav i bolag i Frankrike och i utlandet, såsom 1929-holdingbolag. Under dessa omständigheter kan fysiska personer dölja sig bakom juridiska personer för att undvika att betala förmögenhetsskatt på fast egendom som de annars skulle ha haft skyldighet att betala om de hade ägt denna egendom i eget namn.

108. För att förhindra sådana förfaranden, tar den skatt som föreskrivs i artikel 990 D och E CGI särskilt sikte på de juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i länder från vilka Frankrike inte kan erhålla nödvändig information om de fysiska personer som äger aktier i juridiska personer. Den ifrågavarande franska lagstiftningen innebär således ett undantag från skatten för i landet ej hemmahörande juridiska personer vilken är beroende av en avtalsbestämmelse om administrativt bistånd eller icke-diskriminering i skattehänseende. Den franska regeringen har beträffande den sistnämnda bestämmelsen påpekat att varje avtal innehållande en bestämmelse om icke-diskriminering *a fortiori* innebär att administrativt samarbete förekommer.

109. Det framgår följaktligen att huvudkriteriet för undantag är att det, genom bilateralt skatteavtal, säkerställs att den franska skattemyndigheten direkt från utländska skattemyndigheter kan begära all den information som är nödvändig för att dubbelkontrollera deklarationer som lämnats av juridiska personer som äger eller innehar sakrätter i fast egendom i Frankrike i enlighet med artikel 990 E CGI, liksom även deklarationer som lämnats av fysiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike när det gäller deras förmögenhetsskattepliktiga egendom.

110. Genom att beskatta alla juridiska personer som inte uppfyller detta krav leder den franska lagstiftningen till att den fasta egendom som ägs av juridiska personer, och som används av fysiska personer för att undkomma förmögenhetsskatt, beskattas. Den omtvistade skatten gör det således möjligt att bekämpa sådana förfaranden, vilka inte fyller något annat syfte än att undvika betalning av förmögenhetsskatt som fysiska personer annars skulle ha haft att erlägga i Frankrike, eller åtminstone att göra dessa förfaranden mindre attraktiva. Den är därför lämplig för att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt.

111. Det återstår emellertid att avgöra huruvida den omtvistade skatten går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

112. Den ifrågavarande nationella lagstiftningen förefaller grunda sig på antagandet att det i alla de länder med vilka Frankrike inte har slutit ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal, innehållande antingen en bestämmelse om administrativt bistånd eller om icke-diskriminering i skattehänseende, kan antas finnas juridiska personer som används av fysiska personer som ett medel för att undvika betalning av förmögenhetsskatt. Detta antagande gäller även de bolagsenheter, såsom 1929-holdingbolag, som har undantagits från tillämpningsområdet för de bilaterala skatteavtalen.

113. Den franska regeringen tycks motivera detta antagande framför allt genom att allmänt åberopa den skadliga inverkan som 1929-holdingbolag har.

114. Det skall i detta sammanhang påpekas att såväl OECD [58] som rådet för ekonomiska och finansiella frågor (Ekofin) vid antagandet av en uppförandekod för företagsbeskattning har funnit denna lagstiftning vara skadlig. [59] Luxemburgs lagstiftning angående 1929-holdingbolag angavs i den rapport som den "uppförandekod-grupp" som ansvarar för att utvärdera nationella åtgärder som kan omfattas av kodens tillämpningsområde, som en skadlig åtgärd. [60] Den lagstiftningen måste därför avskaffas i etapper.

115. Dessa omständigheter kan emellertid inte påverka omfattningen av de ekonomiska aktörernas rättigheter enligt de grundläggande friheterna. Som framgår av ingressen till uppförandekoden utgör den ett åtagande av politisk karaktär och den påverkar därmed varken medlemsstaternas rättigheter och skyldigheter eller medlemsstaternas respektive gemenskapens behörighet enligt fördraget. [61] Den omständigheten att 1929-holdingbolag har nämnts bland de skatteåtgärder som är skadliga för den gemensamma marknaden kan inte begränsa den rätt som en investerare har enligt artikel 56 EG att göra investeringar i en medlemsstat medan han har platsen för sin verkliga ledning i en annan medlemsstat, även om denna investerare har en bolagsstruktur som

58 — OECD har upprepade gånger betecknat rättsreglerna angående 1929-holdingbolag som skadligt skatteförfarande. Se 2006 års uppdaterade rapport av OECD:s projekt avseende skadliga skatteförfaranden (tillgänglig på http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf).

59 — Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997, om en uppförandekod för företagsbeskattning (EGT C 2, 1998, s. 2). Den senare avser "de åtgärder som har, eller kan få, betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs" och omfattar ett åtagande av medlemsstaterna om frysning och avveckling av sådana åtgärder.

60 — Denna rapport finns tillgänglig på Internet (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf).

61 — Se generaladvokaten Legers förslag till avgörande i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 57.

är föremål för ett skattesystem som anses vara skadligt för den gemensamma marknaden.

116. Den omständigheten att 1929-holdingbolag har klassificerats som en statlig stödordning som är oförenlig med den gemensamma marknaden [62] förändrar inte denna slutsats. Fördraget innehåller särskilda bestämmelser i artiklarna 87 EG och 88 EG som avser att säkerställa kontrollen av att en sådan åtgärd är förenlig med den gemensamma marknaden och att dess skadliga verkningar för denna upphävs. Den omständigheten att en sådan bolagsstruktur och dess skattesystem inte överensstämmer med fördragets regler kan inte ge medlemsstaten rätt att vidta ensidiga åtgärder avsedda att omintetgöra effekterna av denna lagstiftning genom att inskränka den fria rörligheten. [63]

117. Följaktligen står det klart att ett argument som grundar sig den skadliga inverkan av en särskild nationell skattebestämmelse eller bolagsstruktur inte, som sådant, kan accepteras för att berättiga en allmän vägran att bevilja en skatteförmån i form av ett undantag för en hel kategori av juridiska personer hemmahörande i en annan medlemsstat.

62 — Kommissionens beslut av den 19 juli 2006 om stödordning C 3/2006 som Luxemburg genomfört för holdingbolag undantagna från skatteplikt enligt lagen från 1929 och för skattebefriade Milliardaire-holdingbolag (EUT L 266, s. 47).

63 — Se generaladvokaten Legers förslag till avgörande i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 58.

118. Den franska regeringen har i syfte att motivera den ifrågavarande nationella lagstiftningen även åberopat svårigheter att erhålla information från länder med vilka inget faktiskt administrativt samarbete förekommer.

119. Den franska regeringen har i synnerhet, med stöd för sin uppfattning från den nederländska, den italienska och den grekiska regeringen samt Förenade kungarikets regering, gjort gällande att en restriktiv syn på undantag från den omtvistade skatten är nödvändig på grund av att den franska skattemyndigheten har svårt att bevisa skatteflykt eller undandragande av skatt när den saknar pålitlig information för att jämföra den information som de skattskyldiga lämnar i sina inkomstdeklarationer. Svårigheten består i den omständigheten att bevisbördan avseende skatteflykt normalt sätt åvilar skattemyndigheten. I avsaknad av möjlighet att jämföra information med information som de franska myndigheterna kan erhålla med egna medel, vilka kan omfatta administrativt bistånd av utländska skattemyndigheter, är den existerande presumtionen om skatteflykt berättigad.

120. Detta argument ger upphov till frågan om hur effektivt det administrativa samarbete som är tillgängligt mellan medlemsstaterna enligt direktiv 77/799 är.

121. Det följer av mitt svar på den andra och den tredje tolkningsfrågan att den omtvistade skatten omfattas av direktiv 77/799,

vilket är tillämpligt på den faktiska situation som ligger bakom tvisten vid den hänskjutande domstolen.

122. Enligt kommissionen och Elisa gör direktivet det möjligt för den franska skattemyndigheten att erhålla all den information som är nödvändig för uppbörden av förmögenhetskatt.

123. Enligt den franska regeringen och alla de övriga medlemsstaterna som deltog i förfarandet kan det ifrågasättas hur effektivt direktiv 77/799 egentligen är, särskilt vad gäller 1929-holdingbolag, på grund av lydelsen i artikel 8.1. Enligt artikel 8 i direktivet skall direktivet inte innebära någon förpliktelse att tillhandahålla information, om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna vore förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att samla in eller använda uppgifterna för sina egna ändamål. Den franska regeringen har i detta hänseende hänvisat till gällande luxemburgsk lagstiftning,[64] enligt vilken sådana holdingbolag endast får lämna information om sin rättsliga status och enligt vilken ingen information kan begäras från 1929-holdingbolag i skattehänseende.

124. Som svar på detta argument, måste det påpekas att domstolen i fast rättspraxis har slagit fast att en medlemsstat kan åberopa direktiv 77/799 för att av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla uppgifter som den behöver för att fastställa den korrekta inkomstskatten.[65]

125. Det kan i förevarande fall, med hänsyn till artikel 8 i direktiv 77/799, inte uteslutas att Luxemburgs nationella lagstiftning kan försvåra möjligheterna för de franska myndigheterna att direkt från de luxemburgska myndigheterna erhålla viss slags information som är nödvändig i syfte att bekämpa skatteflykt eller undandragande av skatt, i synnerhet avseende den rättsliga strukturen på och identiteten hos aktieägarna i 1929-holdingbolag.

126. Det skall emellertid påpekas att domstolen tidigare, i liknande fall där medlemsstater har hävdat att direktivet var ineffektivt

64 — I synnerhet Storhertiglig förordning av den 24 mars 1989 om banksekretess i skatteärenden och avgränsning av omfattningen av skattemyndigheternas rätt till utredning (Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales, Mém. A-15 du 28 mars 1989). I artikel 4 föreskrivs att ingen information får begäras ut från holdingbolag som omfattas av lagen av den 31 juli 1929 när det gäller beskattningen av den skattskyldige.
I artikel 5 föreskrivs att rätten till kontroll och utredning avseende sådana holdingbolag tillkommer registreringsmyndigheten och är begränsad till utredning och undersökning av de faktiska omständigheterna samt information avseende bolagets skattemässiga status och den information som är nödvändig för att säkerställa och kontrollera en korrekt indrivning av de skatter och avgifter som bolaget är skyldigt att betala.

65 — Se, bland annat, dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 18, i målet Halliburton (ovan fotnot 11), punkt 22, av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner (REG 2002, s. I-8147), punkt 49, av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Ramstedt (REG 2003, s. I-6817), punkt 42, i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 41), punkt 31, i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 28), punkt 71, och dom av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark (REG 2007, s. I-1163), punkt 52.

gentemot medlemsstater som tillämpar banksekretess, har avfärdat detta argument. Den har slagit fast att den omständigheten att det i artikel 8.1 i direktiv 77/799 inte föreskrivs någon skyldighet för medlemsstaternas skattemyndigheter att samarbeta när deras lagstiftning eller förvaltningspraxis förhindrar de behöriga myndigheterna att göra utredningar eller inhämta information eller använda information för dessa staters egna ändamål, inte kan motivera en vägran av rätten till en skatteförmån. Det finns ingenting som hindrar den berörda skattemyndigheten från att kräva att den berörda personen ger in den bevisning som myndigheten anser vara nödvändig och, i förekommande fall, att vägra beviljande av en skatteförmån, inbegripet ett undantag, om denna bevisning inte företes. [66] Det kan emellertid inte a priori uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevant bevisning som gör det möjligt för den beskattande medlemsstatens skattemyndigheter att på ett klart och precist sätt kontrollera att han inte försöker undvika eller kringgå betalning av skatterna. [67]

127. Det förefaller, inom ramen för förevarande mål, innebära att även om ett "rättsligt hinder" av detta slag, vilket har till följd att det är omöjligt att begära samarbete direkt av den luxemburgska skattemyndigheten, kan försvåra kontrollen av information, berättigar det inte till en total vägran att bevilja en skatteförmån avseende investeringar som gjorts av investerare från denna medlemsstat. När 1929-holdingbolag begär undantag från den omtvistade skatten skulle den franska skattemyndigheten från dessa holdingbolag själva kunna begära den bevisning som denna myndighet anser vara nödvändig för att säkerställa full insyn i bolagets ägandestruktur. [68] De franska myndigheterna skulle exempelvis kunna begära lämplig offentlig bevisning i syfte att se igenom den anonymitet bakom vilken vissa fysiska personer försöker dölja sin egendom.

128. Den skall i detta hänseende tilläggas att det måste säkerställas att dessa beviskrav inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade informationssyftet. [69]

129. Det framgår i förevarande mål att dessa krav inte är uppfyllda, eftersom den ifrågavarande franska lagstiftningen inte tillåter juridiska personer som inte omfattas av ett skatteavtal innehållande en bestämmelse om administrativt bistånd, men som investerar i fast egendom i Frankrike, att frambringa

66 — Se domen i målet Bachmann (ovan fotnot 65), punkt 20, av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkt 13, i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 41), punkt 32, och i målet kommissionen mot Danmark (ovan fotnot 65), punkt 54.

67 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Laboratoires Fournier (ovan fotnot 17), punkt 25, och i målet Baxter (ovan fotnot 44), punkterna 19 och 20.

68 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 17), punkt 48.

69 — Se, i detta hänseende, generaladvokaten Poires Maduros förslag till avgörande av den 7 april 2005 i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 18), punkt 81.

bevisning beträffande identiteten hos aktieägarna i dessa juridiska personer och all annan information som den franska skattemyndigheten bedömer nödvändig. Följaktligen tycks de, under alla omständigheter, vara förhindrade att visa att de inte handlar i bedrägerisyfte. [70]

130. Den ifrågavarande lagstiftningen kan således leda till betydande "indirekt" skada, eftersom den, även om den är till nackdel för de 1929-holdingbolag som har bildats av fysiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike i syfte att undvika betalning av fransk förmögenhetsskatt på fast egendom i Frankrike, också är till nackdel för andra 1929-holdingbolag som äger fast egendom i Frankrike.

131. Följaktligen kommer sannolikt de juridiska personer som kommer att behöva betala den omtvistade skatten att gå utöver den grupp av dessa fysiska personer som försöker undvika betalning av förmögenhetsskatt genom att förbli anonyma aktieägare i juridiska personer som har sitt säte i ett land med vilket Frankrike inte har slutit ett avtal innehållande en bestämmelse om administrativt samarbete, eller vilka på sedvanligt sätt har avstängts från möjligheten att åtnjuta en sådan bestämmelse, såsom 1929-holdingbolag.

70 — Det synes följa av "Instructions administratives" av den 13 oktober 2000 (Bulletin officiel des impôts 7 Q-1-00) att en person skall betala den omtvistade skatten även när den franska skattemyndigheten har kännedom om identiteten hos dess aktieägare.

132. Härav följer att den franska regeringen kunde ha antagit mindre betungande åtgärder i syfte att uppnå målet att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt. Den skillnad i behandling som existerar enligt den ifrågavarande nationella lagstiftningen mellan i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande juridiska personer står därför inte i proportion till det eftersträvade syftet.

133. Svaret på den första tolkningsfrågan bör således bli att fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG och följande artiklar) utgör hinder för en medlemsstat att upprätthålla en skatt på marknadsvärdet på fast egendom från vilken juridiska personer som har skatterättslig hemvist i Frankrike är undantagna, medan motsvarande undantag för juridiska personer som har skatterättslig hemvist i utlandet förutsätter ett bilateralt avtal som innehåller antingen en bestämmelse om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt eller en bestämmelse om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, enligt vilken i landet ej hemmahörande juridiska personer inte får beskattas hårdare än i landet hemmahörande juridiska personer.

VIII — Den fjärde tolkningsfrågan

134. Den nationella domstolen har ställt sin fjärde tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida Frankrike, som med en stat har

slutit ett avtal som innehåller en bestämmelse om icke-diskriminering, enligt vilken juridiska personer som har sitt säte i den staten kan åtnjuta det undantag som föreskrivs i artikel 990 E 3 CGI, enligt artiklarna 56 EG och 43 EG måste utvidga denna skatteförmån till att omfatta juridiska personer som är hemmahörande i en annan medlemsstat, såsom Luxemburg, vilken inte är bunden till Frankrike genom ett avtal innehållande en sådan bestämmelse om icke-diskriminering, när dessa juridiska personer äger fast egendom i Frankrike. Med andra ord är syftet med frågan att få fastställt huruvida artiklarna 56 EG och 43 EG innebär att fördelarna av en bestämmelse om icke-diskriminering som har ingåtts mellan Frankrike och en annan medlemsstat eller ett tredjeland skall utvidgas till att gälla juridiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i en annan medlemsstat och äger fast egendom i Frankrike.

135. Mot bakgrund av mina svar på de föregående frågorna, anser jag inte att den fjärde frågan behöver besvaras.

IX — Förslag till avgörande

136. Med beaktande av vad som har anförts ovan föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna på följande sätt:

1. Fördragets bestämmelser om fri rörlighet (artikel 56 EG och följande artiklar) utgör hinder för en medlemsstat att upprätthålla en skatt på marknadsvärdet på fast egendom från vilken bolag som har skatterättsligt hemvist i Frankrike har rätt till undantag, medan motsvarande undantag för juridiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i en annan medlemsstat förutsätter ett bilateralt avtal

som innehåller antingen en bestämmelse om administrativt bistånd i syfte att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt eller en bestämmelse om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, när bolag som har sitt skatterättsliga hemvist i en annan medlemsstat än Frankrike beskattas hårdare än juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike.

2. En sådan skatt som här är i fråga utgör en skatt på kapital i den mening som avses i artikel 1 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

3. De skyldigheter som medlemsstater har beträffande ömsesidigt bistånd på skatteområdet enligt direktiv 77/799 utgör hinder för att medlemsstaterna, med tillämpning av ett bilateralt avtal om administrativt bistånd på skatteområdet, inför skyldigheter av samma slag och därvid utesluter en kategori skattskyldiga personer, såsom luxemburgska 1929-holdingbolag, bara i den mån genomförandet av det bilaterala avtalet skulle hindra tillämpligheten av direktivet på dessa skattskyldiga.